

## 西ドイツ監査制度

Prüfungswesen in der BRD

鈴木 義 夫

Yoshio Suzuki

### I は じ め に

西ドイツ（ドイツ連邦共和国）では、現在、4,728名（1985年5月現在）の「経済監査士」（Wirtschaftsprüfer）とほぼ800社（このうち大手とよばれるもの9社）の「監査法人」（Wirtschaftsprüfungsgesellschaft）が約2,100社の株式会社と約2,700社のその他の会社（例えば「開示法」（Publizitätsgesetz）にもとづくもの）の「義務監査」（Pflichtprüfung）を実施しているといわれている。<sup>(1)</sup>

しかし、今回の商法改正によって、さらに、「中規模および大規模の有限会社」（mittelgroße und große GmbH）についても監査が義務づけられることになったのである。その数は15,000社から20,000社ともいわれている。しかし、そのうちの70パーセント以上の会社は、株式法もしくは開示法のコンツェルン会計規定にもとづいて、すでに監査を義務づけられていたり、あるいはまた、任意の形で監査を受けていたので、実質的には約5,000社が新たに監査を義務づけられることになるといわれている。他方、その数400社から600社といわれている「小規模の株式会社および株式合資会社」（Kleine Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien）については、監査が免除されることとなったのである。<sup>(2)</sup>

旧法および新法による、資本会社の規模と監査義務の関係を示したものが以下の第1表である。<sup>(3)</sup> また、コンツェルン決算書の監査の義務づけを図示したものが第2表である。<sup>(4)</sup>

こうして、今回の商法改正によって、実質的には約4,000社を超える会社が新たに監査を義務づけられることになったのである。この数字は、これまで監査を受けていた会社の数ならびにその監査を担当していた経済監査士の数を考えたとき、かなり大幅な増加を意味している。

こうした事態に対処するために、西ドイツにおいては、新たに監査を義務づけられることになる、これらの会社の監査を担当しうる専門職業人の増員をはかることが必要となった。基本的に

(1) Lück, Wolfgang, Wirtschaftsprüfung und Treuhandwesen, Stuttgart, 1986, S. 40-41.

(2) Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, Stuttgart, 1986, S. 1402.

(3) Ebd., S. 1401.

(4) Ebd., S. 1405.

第1表 資本金会社の規模と監査義務

<div>法律上の規定</div> <div> <div>規模に もとづく分類 (少なくとも2つの 基準が満たされていなければならぬ)</div> <div>法形態</div> </div>	旧 法		新 法	
	1965年株式法第278条第3項と結合した第162条第1項第1文	1969年開示法第1条第1項、第3条第1項第1号と結合した第6条第1項第1文	第267条第2項および第3項と結合した第316条第1項第1文	
	株式会社、株式合資会社 (I)	有 限 会 社 (II)	株式会社、株式合資会社 (III)	有 限 会 社 (IV)
1. 小資本金会社 0 < 貸借対照表総額 ≤ 390万マルク 0 < 売上高 ≤ 800万マルク 0 < 従業員数 ≤ 50人	監査義務あり	監査義務なし	監査義務なし	監査義務なし
2. 中規模の資本金会社 390万 < 貸借対照表総額 ≤ 1,550万マルク 800万 < 売上高 ≤ 3,200万マルク 50人 < 従業員数 ≤ 250人	監査義務あり	監査義務なし	監査義務あり	監査義務あり
3. 大資本金会社 (a) 開示法第1条の規模基準を満たしていない場合： 1,550万 < 貸借対照表総額 ≤ 1億2,500万マルク 3,200万 < 売上高 ≤ 2億5,000万マルク 250人 < 従業員数 ≤ 5,000人 (b) 開示法第1条の規模基準を満たしている場合： 1億2,500万マルク < 貸借対照表総額 2億5,000万マルク < 売上高 5,000人 < 従業員数	監査義務あり	監査義務なし	監査義務あり	監査義務あり
	監査義務あり	監査義務あり	監査義務あり	監査義務あり

第2表 コンツェルンの規模と監査義務（上位会社又は親会社の法律形態にしたがった場合）

<div>法律上の規定</div> <div> <div>規模に もとづく分類 (少なくとも2つの 基準が満たされていなければならぬ)</div> <div>法形態</div> </div>	旧 法		新 法	
	1965年株式法第329条、 第330条と結合した第336 条第1項第1文	1969年開示法第11条と結 びついた第14条第1項第 1文	第290条から第293条までと結びついた第316条 第2項	
	株式会社、株式合資会社 (I)	有 限 会 社 (II)	株式会社、株式合資会社 (III)	有 限 会 社 (IV)
1. 小コンツェルン（第293条第1項2参照） 0 < 貸借対照表総額 ≤ 3,900万マルク 0 < 売上高 ≤ 8,000万マルク 0 < 従業員数 ≤ 500人	監査義務あり	監査義務なし*	監査義務なし	監査義務なし
2. 大コンツェルン (a) 開示法第11条の規模基準を満たしていない 場合： 3,900万マルク < 貸借対照表総額 ≤ 1億2,500 万マルク 8,000万マルク < 売上高 ≤ 2億5,000万マルク 500人 < 従業員数 ≤ 5,000人	監査義務あり	監査義務なし*	監査義務あり	監査義務あり
(b) 開示法第11条の規模基準を満たしている場 合： 1億2,500万マルク < 貸借対照表総額 2億5,000万マルク < 売上高 5,000人 < 従業員数	監査義務あり	監査義務あり	監査義務あり	監査義務あり

\* 1965年株式（施行）法第28条にしたがって，作成と監査が義務づけられることがある。

は、これまでどおり、監査は「経済監査士および経済監査会社」(Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)によっておこなわれなければならないということは維持されたのであるが、ただ被監査会社の急増という事態に対処するためには、それだけでは十分とはいえないのである。そこで、1943年に発足し、1961年の「経済監査士条令」(Wirtschaftsprüferordnung)の施行とともに廃止された「宣誓帳簿監査士」(Vereidigter Buchprüfer)にも中規模有限会社の監査人となる資格が与えられ、また、税理士および弁護士にも特例試験によって宣誓帳簿監査士としての資格を取得する機会が与えられることになったのである。さらに、これら宣誓帳簿監査士、税理士および弁護士に対して、「移行規定」(Übergangsregelungen)によって、経済監査士となる道も開かれた<sup>(5)</sup>のである。

このように、今回の商法改正によって、監査を義務づけられる会社の数が著しく増加し、そうした事態に対処するために、監査人となりうる専門職業人の増員をはかるための措置が講じられるところとなったのである。

ところで、商法典第316条第1項第1文によれば監査の対象とされるのは「年度決算書」(Jahresabschluß)(貸借対照表、損益計算書および付属明細書)と「状況報告書」(Lagebericht)であるとされている。その際、年度決算書作成の基礎となっている「簿記」も監査の対象に含められなければならないとされているのである(商法典第317条第1項第1文)。

年度決算書の監査においては、年度決算書が「法律上の諸規定」(gesetzliche Vorschriften)と「それらを補完する定款の規定」(sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung)を遵守しているかどうかを監査することが主たる内容となり(商法典第317条第1項第2文)、また状況報告書については、それが年度決算書と、「合致している」(in Einklang stehen)かどうか、また、状況報告書におけるその他の記載事項が企業の状態についての「誤った観念」(falsche Vorstellung)を呼び起していないかどうかという点に関して監査がなされなければならないとされているのである(商法典第317条第1項第3文)。このことは、また、「Konzernabschluß」(Konzernabschluß)の監査に対してもあてはまるのである(商法典第317条第2項)。

このように、簿記、年度決算書および状況報告書が、いわば一体のものとして、監査人による監査の対象とされているのである。

今回の商法改正においてとりわけ大きな意義を有しているのが、商法典第264条第2項の次のような規定である。すなわち、

資本会社の年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、資本会社の財産状態、財務状態および収益状態についての実質的諸関係に適合した写像を伝達しなければならない。もし、特別の事情によって、年度決算書が第1文の意味での実質的諸関係に適合した写像を伝達しないということになるとするならば、追加的な記述が付属明細書においてなされなければならない。

この規定によれば、資本会社の年度決算書は、「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungs-

(5) Lück, Wolfgang, Wirtschaftsprüfung und Treuhandwesen, a.a.O., S. 42.

mäßiger Buchführung) を遵守したうえで、資本会社の「財産状態」(Vermögenslage), 「財務状態」(Finanzlage) および「収益状態」(Ertragslage) についての「実質的諸関係に適合した写像」(ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild) を伝達しなければならないことになる。したがって、資本会社の年度決算書の監査にあたっても、まず、年度決算書が「正規の簿記の諸原則」を遵守しているかどうか、そしてそのうえでさらに、それが会社の「財産状態」, 「財務状態」および「収益状態」についての「実質的な諸関係に適合した写像」を伝達しているかどうかについて、確認がなされなければならないことになる(商法典第322条)。しかしながら、商法典第264条第2項に含まれている「正規の簿記の諸原則」, 「財産状態」, 「財務状態」, 「収益状態」, そしてさらには、「実質的な諸関係に適合した写像」という概念は、法律上、その内容が規定されていない、いわゆる「不確定法概念」(unbestimmter Rechtsbegriff) なのである。

これら諸概念の内容がどのようなものであり、しかも、それら概念の間の相互関係はどのようなになっており、さらに、それらを伝達するための手段はどのようなものであるかについては、法律上、明確な規定は設けられていないのである。<sup>(6)</sup> 今回の商法改正によって引き起される監査上の問題もそうした点に関連して生じてくるといえるのである。以下、この点に留意しながら、西ドイツにおける新商法にもとづいた監査制度の特徴を考察していくことにする。

## Ⅱ 決算監査人—その選任、解任および独立性—

一般に、監査の過程は、法令、定款および「正規の簿記の諸原則」にもとづいて、取引の記帳から年度決算書の作成にまでわたるといわれている。この過程において、監査人は法令、定款および「正規の簿記の諸原則」をその判断形成の根拠、つまり、「規範」(Norm) としてこれを被監査会社の会計組織から選出された監査対象と比較するのである。そして、もしそうした比較によって規範と監査対象との間に何らかの差異が認められた場合には、その差異が分析され、監査対象が全体として「正規性」(Ordnungsmäßigkeit) を有するものであるか否かについての判断が下され、かつ、そうした監査の結果が「文書」(schriftlich) で報告されるのである。<sup>(7)</sup>

そうした監査を担当する専門職業人が「決算監査人」(Abschlußprüfer) と呼ばれ、その選任は「社員」(Gesellschafter) によっておこなわれるのである(商法典第318条第1項第1文)。そして会社の「法律上の代表者」(gesetzliche Vertreter) は、決算監査人が選任された後には、速やかに、「監査委任書」(Prüfungsauftrag) を交付しなければならないことになっているのである。しかも、その際、決算監査人の「独立性」(Unabhängigkeit) を強化するために、監査委任は猶予なしにこれを取消すことはできないという規定が設けられているのである。この監査委任の取消しは裁判所によって他の監査人が選任された場合にのみ可能となるのである(商法典第318条第1項第5文)。しかし、裁判所が他の監査人を選任することができるのは、監査人個人に根ざした理由からそう

(6) この点については、拙稿「西ドイツにおける商法改正とその特徴点」、『明大商学論叢』第69巻第3・4号(1987年3月)を参照されたい。

(7) Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1591.

することが必要と思われる場合、とりわけ、監査人が不正を働いたような場合に限られているのである(商法典第318条第3項第1文)。

これに対して、決算監査人はその引き受けた監査委任について、「重大な理由」(wichtiger Grund)がある場合にのみ、その解約通知をすることができるのである。その際、監査意見の内容、その限定もしくは差控について、会社と監査人との間に意見の食い違いが生じたとしても、それは「重大な理由」とはならない(商法典第318条第6項<sup>(8)</sup>)。

ここでいう「重大な理由」とみなされるのは、客観的にみて、「雇用契約」(Dienstvertrag)の継続が契約当事者双方にとって不可能となるような事態が発生している場合が考えられる。例えば、会社に対する信頼に重大な疑念が生じたり、経営者の犯罪行為が明確となった場合などである。さらにまた、「作業契約」(Werkvertrag)の規定にもとづいた解約予告の場合も考えられる。これに該当するものとしては、主として、被監査会社の「受入れ怠慢」(Annahmeverzug)(例えば、会社が監査に必要な基礎資料を用意することができないような状態にある場合)というような、そもそも監査を受ける意欲が欠如している場合をあげることができる。さらに、例えば、監査会社の倒産によって経済監査会社がその資格を失うとするならば、決算監査人は遅滞なく監査委任の解約通知をおこなわなければならないことになっている<sup>(9)</sup>。

さて、決算監査人の独立性に関しては、商法典第319条第2項および第3項において、次のように規定されている<sup>(10)</sup>。

(2)経済監査士もしくは宣誓帳簿監査士はその者もしくはその者と共同して業務を遂行する者が次の場合には決算監査人となってはならない。すなわち、

1. 監査されるべき資本会社の持分を所有している場合。
2. 監査されるべき資本会社の法律上の代表者もしくは監査役会の構成員もしくは被雇用者となっているか、あるいは就任以前の過去3年間に於いてこれらの地位にあった場合。
3. 法人の法律上の代表者もしくは監査役会の構成員、人的会社の社員、あるいは会社の所有者である場合。ただし、法人、人的会社もしくは個人企業が被監査会社と結合しているかこの会社の20パーセント以上の持分を所有している場合。
4. 監査されるべき資本会社と結合される会社もしくはこれに対して20パーセント以上の持分を所有している会社の被雇用者である場合、あるいは監査されるべき資本会社に対して20パーセント以上の持分を所有している自然人の被雇用者である場合。
5. 資本会社の記帳あるいは監査されるべき年度決算書の作成に際して、監査活動を越えて協力した場合。
6. 法人もしくは自然人あるいは人的会社の法律上の代表者、被雇用者、監査役会の構成員

(8) Scheidle, Helmut/Scheidle, Günther, Der Jahresabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, Augsburg, 1986, S. 96.

(9) Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1486-1488.

(10) HGB: Handelsrecht · Bilanzrecht · Steuerrecht, von Peter Glanegger, Hans Jochen Niedner, Günter Renkl, Werner Ruß, Heidelberg, 1987, S. 957-959.

もしくは社員あるいは会社の所有者である場合。ただし、第5号にしたがった法人もしくは自然人、人的会社あるいはその社員、あるいは個人会社は監査されるべき資本会社の決算監査人となってはならない。

7. 第1号から第6号までにしたがって決算監査人となってはならない者が監査に従事している場合。
8. ここ5年の間、それぞれ、総収入の半分以上が、監査されるべき資本会社の監査業務とコンサルティング活動から得られ、また監査されるべき資本会社がその20パーセント以上の持分を所有している会社から得られた場合。さらに、当該事業年度においてもそれが予想される場合。困難な事態を避けるために、「経済監査士会議所」(Wirtschaftsprüferkammer)は期限付きの例外許可を発布することができる。

(3)経済監査会社もしくは帳簿監査会社は次の場合には決算監査人となってはならない。すなわち、

1. これら(会社)が監査されるべき資本会社の持分を所有しているかもしくはこれと結合している場合、あるいはそれと結合している会社が監査されるべき資本会社に対して持分の20パーセント以上を所有しているかもしくはこれと結合している場合。
2. それら(会社)が、第2項第6号にしたがって、法人もしくは人的会社の社員としてか、あるいは第2項第5号、第7号あるいは第8号にしたがって、決算監査人となってはならない場合。
3. 法人である経済監査会社もしくは帳簿監査会社で、一人の法律上の代表者もしくは一人の社員が、社員(株主)の議決権の50パーセントもしくはそれ以上を所有している場合、あるいは他の経済監査会社もしくは帳簿監査会社で一人の社員が第2項第1号から第4号までにしたがって決算監査人となってはならない場合。
4. その法律上の代表者もしくはその社員が第2項第5号もしくは第6号にしたがって決算監査人となってはならない場合。
5. その監査役会の構成員が第2項第2号もしくは第5号にしたがって決算監査人となってはならない場合。

このように、商法典第319条第2項および第3項には、経済監査士、宣誓帳簿監査士、あるいは監査会社が決算監査人となってはならない場合についての広範囲な規定が含まれているのである。とりわけ、今回の商法改正によって監査を義務づけられることになった有限会社にとっては、帳簿の記録もしくは年度決算書の作成に際して、監査活動を越えて協力した者は監査人たりえないという規定(商法典第319条第2項第5号および第3項第2号)は重要な意味をもっている。

このように、決算監査人の独立性の一層の強化が謳われている一方、同一の依頼人のところで監査業務とコンサルティング活動を同時におこなうことの非両立性については、監査を義務づけられている会社の費用負担の増加が避けられないという理由から、法律上の規定が事実上無視さ

れているということが指摘されているのである。<sup>(11)</sup>

### Ⅲ 監査報告書

さて、監査を実施する際の会社の代表者の「資料提出義務」(Vorlagepflicht)と監査人の「情報請求権」(Auskunftsrecht)とが商法典第320条に規定されているのである。すなわち、資本会社の法律上の代表者は年度決算書および状況報告書を作成した後、遅滞なく、これを決算監査人に提出しなければならないことになっているのである。しかも、会社の代表者は監査人に会社の帳簿と文書ならびに財産対象物と負債とくに現金および有価証券と商品の在高を監査することを許さなければならない、と規定されているのである(商法典第320条第1項)。また、決算監査人は綿密な監査に必要なすべての説明および証憑書類を法律上の代表者から入手できると規定されているのである(商法典第320条第2項)。<sup>(12)</sup>

そのうえで、決算監査人は監査を実施しその監査の結果について、これを文書で報告しなければならないのである。この報告書においては、とくに、簿記、年度決算書、状況報告書、コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書が法律上の諸規定に合致しているかどうか、また、法律上の代表者が監査人の要求した説明と証憑書類を提出したかどうかを確認されるのである。その際、年度決算書の項目は分類されかつ十分に説明されていなければならないと、とくに、財産状態、財務状態および収益状態の前年度と比較した場合の不利な変動および年度結果に少なからざる影響を与えた損失は記載されかつ十分に説明されなければならないと規定されているのである(商法典第321条第1項)。<sup>(13)</sup>

このように、商法典第321条第1項の規定にしたがって、決算監査人はその監査結果について文書で報告しなければならないのであるが、さらに、財産状態、財務状態および収益状態の前年度と比較した場合の「不利な変動」(nachteilige Veränderungen)と「年度結果に少なからざる影響を与えた損失」(Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben)については、とくにこれを記載しかつ十分に説明することが義務づけられているのである。また、いわゆる「決算監査人の報告義務」(Redepflicht des Abschlußprüfers)は、1965年株式法第166条第2項からほとんどそのままの形で引き継がれた。つまり、決算監査人がその任務を自覚して、被監査会社の状態を危うくしたり、その発展を著しく阻害する可能性をもっているか、あるいは法律上の代表者が法律ならびに定款に対して重大な違反を犯していることを認識させるような事実を確認したとするならば、監査人はそのことについて報告しなければならないと規定されているのである(商法典第321条第2項)。<sup>(14)</sup>

(11) Popp, Michael/Hantke, Hans, Der Einzelabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, Herne/Berlin, 1986, S. 111.

(12) Ebd., S. 114.

(13) Ebd., S. 114-116.

(14) Scheidle, Helmut/Scheidle, Günther, Der Jahresabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, a.a.O., S. 97.



ところで、監査人がその監査結果について提出する「監査報告書」(Prüfungsbericht)の形式と内容は法律によって追求される課題設定から明らかとなる。すなわち、「確認の付記」(Bestätigungsvermerk)(監査証明もしくは監査意見ともいわれている)が一般大衆に向けられているのに対して、「監査報告書」は法律上の代表者(取締役)および「監督機関」(Kontrollorgan)(監査役会および株主総会)をその受手として提出されているのである。この監督機関としての株式会社の監査役(会)は、年度決算書および状況報告書を監査し、かつ決算監査人による監査結果に対して態度表明しなければならないという義務を負っている<sup>105</sup>ので、監査人から提出される監査報告書は重要な意味をもつ。このことは有限会社の監査役に対しても同様にあてはまるのである。この報告をうけて、監査役は、はたして会計(報告)について自らの手による監査を省略しうるかどうか、あるいは会計(報告)の一定の領域において追加的な監査行動もしくは一層の情報収集が必要となるかどうかを決定しなければならないのである。その限りで、この報告書は会計(報告)を判断するうえで「重要なすべての観点」(alle wichtigen Gesichtspunkte)をそこから引き出すことができるように作成されていなければならないことになるのである<sup>106</sup>。

監査報告書のもう一つの重要な役割は、株式会社あるいは有限会社の取締役に、正規に記帳をおこないかつ法律上の諸規定にしたがって会計(報告)をおこなう(年度決算書および状況報告書を作成する)という義務が果されたということについての「文書による証明」(urkundlichen Nachweis)を提出するところにあるのである。その際、監査報告書は、とくに、年度決算書の作成には直接的には関与しなかったが、しかし、簿記と会計(報告)に対しては共同の責任を負っている(株式会社もしくは有限会社の)取締役会の構成員が、会計(報告)についての「客観的な観念」(objektives Bild)を形成するうえで、役立つものとなるのである。そしてもし決算監査人によって欠陥が確認された場合には、取締役は会計(報告)や会計組織の改善に努めなければならないのである<sup>107</sup>。

また、監査報告書は、決算監査人にとっても、きわめて大きな意義を有しているのである。というのはその内容が同時に監査の実施および監査の結果——例えば、「確認の付記」における意見限定——の理由づけに対する証拠ともなるからである。決算監査人は、法律によって課せられた自らの義務をどのように果したかということをこの監査報告書において証明することができるのである。

さらに重要なことは、商法典第316条第1項第1文にしたがって、監査が何らおこなわれなかった場合には、年度決算書は確定したものとはならないということである。第321条第3項にしたがって、決算監査人が署名入りの報告書を株式会社もしくは有限会社の取締役に提出してはじめて、決算書が確定したものとなるのである<sup>107</sup>。

<sup>105</sup> Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1588-1589.

<sup>106</sup> Ebd., S. 1589.

<sup>107</sup> Ebd., S. 1590.

#### N 簿記、年度決算書および状況報告書の確認

さて、商法典第321条第1項第2文にしたがって、こうした監査報告書において、とくに、簿記、年度決算書および状況報告書が法律上の諸規定に合致しているかどうか、また、法律上の代表者が求められた説明と証憑書類とを与えたかどうかということが確認されなければならないのである。そこで、以下、この点についてみることにする。

##### 1 簿記に関する確認

簿記が貸借対照表の作成の基礎となっているかもしくはそのことにとって重要である限りにおいて、決算監査では「簿記の正規性」(Ordnungsmäßigkeit der Buchführung)が確認されなければならない。ただし、その際、細かい点での理由づけは必要とされていない。「簿記システム」(Buchführungssystem)の概要が記述されてあればそれでよいことになっているのである。そこには、会計機についての記述は含まれるが、原価計算や計画計算などは、ここでの狭義の簿記には含まれないのである。決算監査は狭義の簿記に関するものである。<sup>18)</sup>

##### 2 年度決算書に関する確認

商法典第321条第1項第2文にしたがって、決算監査人は、その報告書において、とくに年度決算書が法律上の諸規定に合致しているかどうかということを確認しなければならないのである。つまり、監査人はそうした確認を「貸借対照表」(Bilanz)、「損益計算書」(Gewinn-und Verlustrechnung)および「付属明細書」(Anhang)についておこなわなければならないのである。

ところで、この年度決算書に関する法律上の諸規定とは、商法典第242条から第256条まで、第264条から第288条まで、ならびに株式法第150条、第152条、第158条、第160条、および有限会社法第42条にみられるものである。これら諸規定は、財産対象物および負債の評価、貸借対照表および損益計算書における表示、ならびに、付属明細書において記載を義務づけられている事項に係るものである。とりわけ、適用される評価方法および減価償却方法ならびにその変更については、十分な説明がなされなければならないと規定されているのである。<sup>19)</sup>

さらに、実質的に重要な項目、例えば、有形固定資産、棚卸資産、債権・債務ならびに引当金といった項目については、当該項目の監査の種類、範囲および結果について、詳細に報告することが、しばしば、適切もしくは必要であるとされているのである。しかも商法典第321条第1項第4文にしたがえば、監査報告書において、前年度との対比における、財産状態、財務状態および収益状態の「不利な変動」および「年度結果に少なからざる影響をおよぼした損失」が記載されかつ十分に説明されなければならないことになっているのである。これまでは、こうした事項について報告しなければならないということは、一般に慣行となっていたが、しかし、強制されたものとはなっていなかったのである。それが、今回の商法改正によって、記載されかつ十分に説明されなければならないと規定されたのである。<sup>20)</sup>

<sup>18)</sup> Ebd., S. 1592.

<sup>19)</sup> Ebd., S. 1595.

すでにみてきたところからも明らかなごとく、今回の商法改正に際して導入された重要な概念のひとつに「財務状態」(Finanzlage)という概念がある。この財務状態を適切に表現するためには、貸借対照表日以後の一定の期間の収入・支出計算を用いることが必要であるといわれている。しかし、そのような計算を決算書監査もしくは貸借対照表分析の枠内において実施することは困難なのである。パウアー (Bauer, K.) の「運動貸借対照表」(Bewegungsbilanz) から出発して、しかも、アングロ・サクソンの一般的な慣行の影響を受けて、西ドイツでは、監査報告書において「資本流動計算書」(Kapitalflußrechnung)を表示することが普及した。しかし、今回の商法改正に際して、この資本流動計算書をも年度決算書の構成要素とすべきであるとする提案は採用されなかった<sup>20)</sup>のである。その結果、財務状態なる文言があるにもかかわらず、商法において規定されている年度決算書にはそれを伝達するための具体的な手段についての規定は設けられなかったのである。したがって、財務状態は、年次決算書すなわち貸借対照表、損益計算書および付属明細書から判断せざるをえないことになるのである<sup>21)</sup>。

なお、年度決算書が法律上の諸規定に合致しているかどうかについての確認のなかには付属明細書における記載事項が法律上の要件に合致しているかどうかということについての確認も含まれているのである。したがって、付属明細書それ自体の内容についての特別な確認は必要とされないのであるが、しかし、明確化という理由から、付属明細書が全体としてみれば法律上の要件を満たしているということについての指摘を監査報告書のなかでおこなっておくことが適当であるとされているのである<sup>22)</sup>。

### 3 状況報告書に関する確認

さて、「状況報告書」(Lagebericht)——これは以前は株式会社についてのみ「営業報告書」(Geschäftsbericht)の一部として要求されていたものである(1965年株式法第160条第1項)が、現在では、商法典第264条第1項にしたがってすべての資本会社にとってその作成が義務づけられることとなったのである——においては、まず、「営業過程」(Geschäftsverlauf)と「会社の状態」(Lage der Gesellschaft)が「実質的諸関係に合致した写像」が伝達されるように表現されていなければならない。その際、事業年度の終了後に生じたとくに重要な事象、会社の発展の見通しならびに研究・開発といった領域にまで立ち入って、監査が実施されなければならないと規定されているのである(商法典第289条)。

決算監査人は、そうした状況報告書を、それがはたして年度決算書と合致しているか、また、その他の記載事項が会社の状況についての「誤った観念」(falsche Vorstellung)というものを引き起さないかどうかという点について監査しなければならないのである(商法典第317条第1項第3文)。

<sup>20)</sup> Ebd., S. 1596-1597.

<sup>21)</sup> Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung. Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., DBW, 39. Jg., 1979.

<sup>22)</sup> Busse von Colbe, Walther/Chmielewicz, Klaus, Das neue Bilanzrichtlinien-Gesetz, DBW, 46. Jg., 1986, S. 304.

<sup>23)</sup> Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1592-1593.

また、状況報告書に関する監査確認は監査報告書の区別された段落でおこなうのが適当とされている。というのも状況報告書は年度決算書とは別に作成されなければならないからである。

もし状況報告書に対して異議が提出されるとするならば、それが重要なものである限り、または監査意見の限定につながる限りにおいて、その点についての記述がなされなければならないとされているのである。<sup>Q4</sup>

## V 監査報告書の構造

「監査報告書」(Prüfungsbericht)をどのように構成し、かつ、分類するかについては、拘束的な規定は何ら存在しておらず、決算監査人の裁量にまかされているのである。しかし、次のような構造をもつものが広く普及しているといわれている。<sup>Q5</sup>

### 主 要 部 分

- A. 監査委任および委任の履行
- B. 法律上の関係
- C. 経済的基礎
- D. 年度決算書の要約的評価
  - I. 財産状態
  - II. 財務状態
  - III. 収益状態
- E. 簿記、在庫証明および監査行動
- F. 状況報告書
- G. 最終的な監査結果および確認の付記

### 説 明 部 分

- I. 貸借対照表項目に関する説明
- II. 損益計算書項目に関する説明

監査報告書の「主要部分」(Hauptteil)には、通常、監査委任、監査の実施および結果についての説明、法的小説および経済的関係やその変更についての概観、要約形式での年度決算書の評価(財産状態、財務状態および収益状態)ならびに簿記、在庫証明および監査行動に関する原則的な注釈が含まれている。そして終りの所に「確認の付記」が記載されるのである。

「説明部分」(Erläuterungsteil)においては、貸借対照表と損益計算書の項目が分類されかつ説明される。すでに述べたごとく、付属明細書の記載事項に対しては明確な説明義務はない。というのは、それによって、貸借対照表および損益計算書に関する説明がほとんどそのまま繰り返し説明されることになるからである。

また、「添付書類」(Anlagen)として、貸借対照表、損益計算書および付属明細書が添付され

<sup>Q4</sup> Ebd., S. 1593.

<sup>Q5</sup> Ebd., S. 1604-1605.

なければならない。さらに、通常は、委任条件も添付される<sup>26)</sup>。

## Ⅵ 「確認の付記」

さて、監査に際して何らの異議も生じなかったときには、決算監査人は次のような「確認の付記」(Bestätigungsvermerk)を交付しなければならない(商法典第322条第1項)。

“わたくし／われわれの義務である監査によれば、簿記および年度決算書は法律上の諸規定に適合している。年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、資本会社の財産状態、財務状態および収益状態についての実質的諸関係に適合した写像を伝達している。また状況報告書は年次決算書に合致している。”

決算監査人は、この文言にみられるごとく、年度決算書が法律上の諸規定に適合していることを確認するだけでなく、年度決算書が法律によって要求されている会社の写像を伝達しているかどうかということについても確認しなければならないのである。

さらに、決算監査人の「確認の付記」について注意すべき点は、今回の商法改正によって、これまでと全く硬直的であるといわれていた内容が、「追加的な注記が必要と思われる場合には、適当な方法で補完されなければならない」(商法典第322条第2項)と規定されたことによって、その弾力化がはかられたということである<sup>27)</sup>。

これまで「確認の付記」の欠陥として指摘されていたのは、それがアングロ・サクソンの諸国における監査と比べてあまりにも硬直的であるということ、それ故にまた、それが決算監査人に監査の結果とその限界についてのよりよい情報を提供することを許さないということであった。その意味で、商法典第322条の規定は「確認の付記」の弾力化をはかるとともにその言明力の改善をはかろうとするものといわれているのである。この規定によって「確認の付記」の補足が一般的に許されることとなったのである<sup>28)</sup>。

ところで、すでにみたとおり、商法典第264条第2項第2文によれば、会社の財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に適合した写像を伝達することが年度決算書の目標とされているので、監査人が法律のこうした要求が満たされたという結果に到達した場合にのみ、「確認の付記」も交付されることになる。それ故、こうしたことの指摘は、「確認の付記」の文言の中に収容されていなければならないのである。そうすることによって、同時に、商法典第264条第2項第2文の意義も明らかとなるのである<sup>29)</sup>。

さらに、状況報告書では、少なくとも、営業過程と資本会社の状況が、実質的諸関係に適合した写像を伝達しうるように、陳述されていなければならない、と規定されているのである(商法

<sup>26)</sup> Ebd., S. 1604.

<sup>27)</sup> Scheidle, Helmut/Scheidle, Günther, Der Jahresabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, a.a.O., S. 98.

<sup>28)</sup> Popp, Michael/Hantke, Hans, Der Einzelabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, a.a.O., S. 117.

<sup>29)</sup> Ebd., S. 117.

典第289条第1項）。それ以上に出て、状況報告書は、

- (1) 事業年度終了後に生じたとくに重要な事象、
- (2) 資本会社の発展の見通し、そして、
- (3) 研究および開発領域

にまで立ち入らなければならないのである（商法典第289条第2項）。

決算監査人は、商法典第317条第1項第3文にしたがって、こうした状況報告書が年度決算書と合致しているかどうか、また、状況報告書におけるその他の記載事項が会社の状況についての誤った観念を引き起していないかどうかという点についてまで監査しなければならないのである。

決算監査人は、商法典第322条第1項第3文にしたがって、「確認の付記」においては状況報告書が年度決算書と合致しているかどうかということだけを確認することになるので、状況報告書は限定的にのみ監査されることになる。ところが、陳述される事象の評価と判断は取締役の主観によって影響され、しかも、部分的には、予測の性格をもつものであるので、監査人の提出する異議の重要度はただ「帯域幅のなかでのみ」(nur innerhalb von Bandbreiten) 判断されうることになるのである。<sup>80)</sup>

以上にみた「確認の付記」の内容は次のものから構成されている。<sup>80)</sup>

I 部： 監査委任

監査対象：簿記、年度決算書（貸借対照表、損益計算書、付属明細書）

状況報告書

監査実施：「正規の決算監査実施の諸原則」

II 部： 年度決算書および状況報告書に関する特殊性

補完，許容される例外

追加説明

III 部： 商法典第322条第1項にしたがった中核条文

商法典第322条第2項第1文および第2文にしたがった補完

確認の付記の限定

条件付追加

このように「確認の付記」はただ「会計（報告）の正規性」(Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung) にのみかかわるものであって、「経済的状况」(Wirtschaftliche Lage) にかかわるものではないといわれている。しかし、それにもかかわらず、「債務超過」(Überschuldung) が疑いもなく確実なものとなっている場合には、その重要性の故に、それに関する「追加」(Zusätze) もしくは補足説明をおこなうことが望ましいとされているのである。しかし、この点については、そのような追加（補足）説明が一般大衆におよぼす影響およびそのことによって引き起されるかもしれない、会社に及ぼすマイナス効果の故に、決算監査人はすべての事情を考慮したうえで、とく

<sup>80)</sup> Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1617.

<sup>81)</sup> Ebd., S. 1618.

に注意深く決定を下さなければならないとされているのである。<sup>62)</sup>

そうした追加(補足)説明によって除去しようとしているのは、とくに、「誤解」(Mißverständnisse)なのである。しかし、そのような説明が必要であるか否か、またそれをどのような方法で表現しなければならないかということについては、法律は何らの指示も与えていないのである。それ故、将来の実務がどのように進展して行くかは未決の問題とされている。ただ危惧されているのは、被監査会社がそうした補足説明をおこなうことに抵抗するのではないかということである。というのは、これまでは、追加もしくは補足説明というと、どちらかといえば、むしろ、「意見限定」(Einschränkungen)——補足説明との区別はしばしば困難であるが——とみなされていたからである。しかも、「確認の付記」の内容は、1965年株式法第167条第1項と比べて、原則的には変化しなかったけれど、しかし、年度決算書が「正規の簿記の諸原則」を遵守したうえで、会社の状態についての「実質的諸関係に適した写像」を伝達しなければならないと規定されたことによって、会社の状態に関する「質的な言明」(qualitative Aussage)ともいうべき、追加もしくは補足説明が必要となると解釈されているのである。このように、追加もしくは補足説明を付け加えることによって、「確認の付記」の弾力化がはかられ、誤解除去の名の下に、実質的な意見限定となりうるような場合も、いわば無限定化されうる道が開かれたといえるのである。ここに、新商法にもとづいた監査制度の特徴をみることができるのである。なお、「確認の付記」についての「限定」および「意見の差控」(Versagung)が生じた場合に関しては、商法典第322条第3項の規定が用意されているのである。

商法典第322条第3項第1文にしたがえば、監査をおこなった結果、決算監査人が異議を申し立てなければならない場合には、「確認の付記」を限定もしくは(意見の)差控をしなければならない。ここでいう異議とは「重大な異議」(wesentliche Beanstandungen)という意味で解されるべきものである。「重要でない異議」(unwesentliche Beanstandungen)は意見の限定もしくは差控にはつながらないからである。しかし、それ自体では重要ではないいくつかの異議も、その全体では、重要なものとなりうる<sup>63)</sup>とされているのである。

ある異議が重要であるか否かという問題は決算監査人が「義務にもとづく裁量にしたがって」(nach pflichtgemäßen Ermessen)決定しなければならない問題であるとされている。とりわけ、誤謬が財産状態、財務状態および収益状態の不適當な判断につながりうる場合には、監査人の異議は重大な意味をもつことになる。その際、考慮に入れられるのは、当該決算書項目の金額、年度結果、貸借対照表上の自己資本および貸借対照表総額である。もちろん、確定された欠陥が監査の間に除去されるならば、意見の限定もしくは差控の理由も存在しなくなる。<sup>64)</sup>

「確認の付記」の限定もしくは差控(拒絶)につながりうる異議には次のものがある。<sup>65)</sup>

<sup>62)</sup> Ebd., S. 1619.

<sup>63)</sup> Ebd., S. 1619-1620.

<sup>64)</sup> Ebd., S. 1622.

<sup>65)</sup> Ebd., S. 1622.

<sup>66)</sup> Ebd., S. 1623.

- (1) 年度決算書に関する定款の規定を遵守しないこと、および年度決算書に関する社員／株主総会の決議を遵守しないこと。
- (2) 貸借対照表および損益計算書に関する諸規定——とりわけ、内容、分類、評価、準備金の設定と取崩しに関する第242条から第256条まで、および第264条から第283条まで——を遵守しなかったり、あるいは不適當に解釈したりすること。
- (3) 不完全なもしくは欠陥のある付属明細書、誤った記載——年度決算書が規範にしたがって作成される場合に、財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に適合した写像を何ら伝達しない場合。
- (4) 状況報告書が年度決算書と合致していない場合。
- (5) 決算監査人に、その監査に必要な説明を与え、証明（書）を与え、帳簿と文書を利用しうるようにし、かつ、財産対象物を具体的に検査させるという取締役（有限会社／株式会社）の義務を果さないこと。
- (6) 簿記が法律上の諸規定と「正規の簿記の諸原則」に合致していない場合。

このように、「確認の付記」の限定もしくは差控につながりうる事例が列挙されているが、しかし、実際には、限定につながる重大な異議と追加もしくは補足説明との区別は困難であり、さらに、「確認の付記」が限定されなければならないか、拒絶つまり意見の差控とならなければならないかということについての決定も、決算監査人の「義務にもとづく裁量」にしたがって決定されなければならないとされているのである。つまり、「確認の付記」を限定すべきかあるいは差控えるべきかどうかの決定は、決算監査人の裁量のうちにあるのである。しかし、そうした事態が実務において生じるのは稀であるといわれている。というのは、そうした事態が一般大衆におよぼすマイナス効果を考慮して、取締役（有限会社／株式会社）はそうした事態に立ち至る以前に、その原因を除去しようと努力するからである。<sup>67)</sup>

## Ⅶ 決算監査人の責任

商法典第323条は、決算監査人が「誠実かつ公平な監査」(zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung)をおこなうこと、また監査に際して得た業務上の秘密をみだりに利用してはならないこと、さらにその義務に反して会社に損害を与えた場合には500,000ドイツ・マルクを限度とする賠償責任を負うことを規定している。

さらに、「年度決算書に関する法律上の諸規定ならびに定款規定の解釈と適用に関して」(über die Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sowie von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung über den Jahresabschluss) 会社と決算監査人との間に意見の食い違いが生じた場合には、決算監査人もしくは資本会社の法律上の代表者の申請にもとづいて専ら「州裁判所」(ausschließlich das Landgericht) がこれについての決定を下す、と商法典第324条は規定している<sup>68)</sup>のである。この規定は決算監査人の「独立性の強化」(Stärkung der Unabhängigkeit des

67) Ebd., S. 1623-1625.



Abschlußprüfers) につながるといわれているのである。<sup>39)</sup>

そのための手続が商法典第 324 条第 2 項において規定されている。それによると、

- (1) 一方における資本会社と他方における決算監査人との間において次のことに関する意見の相違が存在していること、すなわち、
- (2) 法律上の諸規定あるいは定款規定の解釈と適用について、
- (3) しかも、それらが年度決算書、状況報告書、コンツェルン決算書もしくはコンツェルン状況報告書に関係しており、
- (4) 決算監査の結果に関する意見の食い違いが重大となりうる場合、
- (5) 出資者の一人が所轄の裁判所へそれに応じた提訴をおこなう、となっているのである。

原則的には、商法典第 324 条に関する意見の食い違いは、ただ、年度決算書、コンツェルン決算書もしくはコンツェルン状況報告書に関係する法律上の諸規定および定款規定の解釈と適用についての食い違いにのみかかわるのである。したがって、この規定は「評価」(Wertansatz) についての意見の食い違いが存在している場合には適用されない——ただし、法律上の規定の解釈に異論を唱える余地がある場合は除く——。決算監査人は法律上の評価規定(商法典第 252 条から第 256 条までの規定ならびに第 271 条から第 283 条までの資本会社に関する補完規定)が遵守されているか否かを監査しなければならないとしても、なお、評価に関しては資本会社の法律上の代表者が権限を有しており、監査人はそうした権限を有していないのである。<sup>40)</sup>なお、選択権が行使されて、「貸借対照表もしくは損益計算書に収容されなかったような事項」についての記述も付属明細書に収容されなければならないと規定されているのである(商法典第 284 条第 1 項)。したがって、「オフ・バランスシート」取引といわれている、新しい多様な会計実務についての記述は付属明細書においてなされることになったのである。しかも、商法典第 267 条第 1 項の意味での小規模でない、資本会社の状況報告書は、決算監査人によって監査されなければならない、と規定されているのである(商法典第 316 条第 1 項)。

## Ⅷ む す び

以上の考察から明らかになるのは、何よりもまず、西ドイツにおける監査制度が商法の強い拘束力の下に成立しているという事である。西ドイツにおける監査制度、さらには、それを包摂した会計制度そのものの在り方が法支配型の在り方を示していることが明らかとなるのである。

そうした拘束力を有する商法の規定——監査に関する規定としては第 316 条以下の規定が用意されているのであるが——は、多くの点において、1965 年株式法の規定を引き継いでいるが、しかし、今回の改正によって、中規模以上の有限会社に対しては監査を義務づける反面、小規模

<sup>39)</sup> Ebd., S. 1632.

<sup>39)</sup> Popp, Michael/Hantke, Hans, Der Einzelabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, a.a.O., S. 119.

<sup>40)</sup> Handbuch der Rechnungslegung, Hrsg. von Küting/Weber, a.a.O., S. 1641-1642.

の資本公司（とくに株式会社）に対しては監査を免除するという措置が講じられた点には注意しておく必要がある。そこに、われわれは今回の商法改正にあたって法的形式よりもむしろ経済的実質を優先する思考が導入されたということを読み取ることができるからである。

このように有限会社の監査が義務づけられたことによって監査対象会社の数が著しく増加することになり、そうした事態に対処するために、経済監査士の他に宣誓帳簿監査士にも決算監査人としての資格が与えられることとなったのである。さらに、特例試験によって、宣誓帳簿監査士、税理士および弁護士が経済監査士としての資格を取得する道も開かれたのである。

さらに、商法典第264条第2項の規定との関連で、「監査報告書」および「確認の付記」の弾力化がはかられ、「追加もしくは補足説明」の導入によって、「確認の付記」の無限定化が一段と促進される可能性が大となった。この点も、今回の商法改正の下での監査の在り方を考える時に注意しなければならない点であろう。さらにまた、こうした状況の下において、「裁判所」の権限が前面に押し出され、一方において監査人の「独立性」は一段と強調されてはいるが、しかし、他方においてその「裁量の余地」は実質的にはほとんど認められないということが明らかになるのである。

このように、われわれは今回の商法改正によって、西ドイツにおける監査制度が「法支配型」の在り方を——しかもその内容は一段と弾力化したものとなっているのであるが——鮮明に示していることを認識することができるのである。ここに、われわれは西ドイツにおける新商法にもとづいた監査制度の特徴をみることができるのである。

（1987年9月）